

# 「直接原価計算に関する一考察—事業部門における業績評価への適用を中心として—」

92301 高瀬 智章

まず、序文において自分がこれまでに勉強してきた事から、いかにして直接原価計算に興味をもつに至ったかを挙げ、そして論文の各章について簡単な説明を加えている。

「第1章 直接原価計算の生成・発展」では、まず直接原価計算生成以前に関して、原価計算の精製から直接原価計算の精製に至るまでを簡単にまとめている。そして、直接原価計算の最初の提唱者とされる J. N. ハリスの考え方を挙げている。また、彼の提示した損益計算書を挙げ、同時期に直接原価計算を提唱したハリソンの損益計算書との比較を行う。その後の直接原価計算の発展に関しては、初めて直接原価計算に定義づけを行ったとされるナイカーク、そして直接原価計算に関するまとまった形での報告書として NACA と NAA による調査報告書を挙げている。

「第2章 直接原価計算の特徴」では、全部原価計算との比較によって特徴を示した上で、その計算技法の内容や利用法等をまとめている。まず直接原価計算の特徴に関して3つのポイントを設定し、それらの点で全部原価計算とどの様に相違するかを示した上で、現代における定義を挙げている。次に、その計算技法上必要となる原価の固変分解に関してまとめ、直接原価計算の長所・短所に関しては、NACA の調査報告書をもとにして、これに簡単な説明を加えている。そして最後に、直接原価計算が企業の内部目的に対してどのような利用をなされているかについて、いくつかの利用法を列挙している。

「第3章 直接原価計算と税法」では、直接原価計算の外部目的に関する最大の規制要因としての、税務面における規制をまとめている。まず、直接原価計算にか変わる法人税上の諸規定を挙げ、棚卸資産評価の規定により直接原価計算は修正を要することとなる点を指摘する。そして、この点に関して税務上修正無用とされるものの内容と、要修正の場合の修正方法についてまとめている。その上で、実務上直接原価計算をそのままの形で税務目的に用いることは非情に困難であり、全部原価計算との2本立て経理を行わざるを得ないことを指摘している。

「第4章 ABC (Activity Based Costing) のとうじょう」では、部分原価計算たる直接原価計算の発展の流れとは別に、既存の全部原価計算の計算技法がその後どのような方向へ発展したかについて、現在注目を集めているABCに焦点を当ててまとめているABCの提唱者としてのストウバスとクーパー&キャプランに関して、この両者がどのような考え方を提示したかについて簡単にまとめ、ABCがどのような計算構造を持つかについて、従来の全部原価計算の構造との比較を行う。そして、現在どのような形でABCが用いられているのか、その利用目的、導入状況、業績評価への適用といったことに関してまとめている。

「第5章 直接原価計算の事業部制組織における業績評価への適用」では、まずこの

論文で扱う事業部と業績評価とはどのようなものなのかについて、まとめている。次に直接原価計算がどのようにして事業部の業績評価に適用されるようになったかについて、その歴史的な流れを各研究者等の示した損益計算書の変遷をもとにまとめている。そして事業部の業績評価の際の留意点として振替価格の設定と事業部外費用の配賦についてまとめ、最後に事業部制組織における業績評価への適用の限界についていくつかの点を挙げている。ここでは、会計数値のみにて業績評価を行うことの問題点、直接原価計算の長期業績の評価への適用の問題点、実務家の方の全部原価思考への傾倒という3点を挙げている。

最終章の「第6章 終りに ー直接原価計算の今後の展望ー」では、これまでの各章を踏まえて、直接原価計算がかならずしも事業部の業績評価に用いられていないということの理由として、計算技法上の問題点と企業側の全部原価思考への傾倒を指摘し、さらには管理会計技法の必要性を彼らが疑問視している実務家の存在を指摘する。また、見逃し得ない重要な要因としての現在のコンピュータの導入を挙げ、これに関する考えを述べている。そして、最終的には経営に役立つという情報の提供とはどういう事かを、もう一度管理会計という立場から考え直す必要があるのではないか、という指摘をしてまとめとする。